Cena numeru 1 zł 50 gr

BUCHALTER POLSKI

MIESIĘCZNIK

ORGAN POLSKIEGO ZWIĄZKU BUCHALTERÓW-RZECZOZNAWCÓW, BUCHALTERÓW - BILANSISTÓW I ICH POMOCNIKÓW W RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Pod redakcją ANTONIEGO JULJANA SZYLLERA

Rok 10 | Warszawa, październik 1937 r. | Nr. 10 (116)

Treść zeszytu:

Prosimy o wpłacanie prenumeraty za załączonym przekazem rozrachunkowym

ś. † p. GUSTAW ANTONI KOZŁOWSKI

W dniu 24 sierpnia r. b. zmarł wskutek nieszczęśliwego wypadku, jadąc do pracy w Starachowicach, zasłużony nasz Kolega ś. p. Gustaw Antoni Kozłowski, przeżywszy lat 56. Śmierć nieubłagana zabrała z naszych szeregów dzielnego Towarzysza współpracy zawodowej, pozostawiającego po sobie niezatarte wspomnienie.

Zmarły zawód buchaltera ukochał wielce, pracując w nim od lat młodzieńczych. Przed wojną ś. p. Kol. Kozłowski zajmował stanowisko buchaltera w Ostrowieckiem Towarzystwie Wzajemnego Kredytu. Powróciwszy z wojny europejskiej w stopniu porucznika, z powrotem zajął się pracą w ukochanym, obranym przez siebie zawodzie. Do Organizacji naszej wstąpił w 1929 r. i dał się poznać jako nadzwyczaj solidny, obowiązkowy i doskonale rozumiejący zadania Organizacji, Kolega. Mimo poważnego wieku jeden z pierwszych zapisał się na organizowane przez Związek Kursy Wyższej Rachunkowości dla Buchalterów, które dobrze ukończył w roku ub. Idąc dalej po szczeblach zawodowych, zapisał się na wykłady Techniki rewizyjnej, których nie dane mu było ukończyć.

Ś. p. Kolega Kozłowski rozumiał doniosłość i trudności pracy społecznej, na terenie swoim należał do wielu Organizacyj, zajmując w różnym czasie szereg stanowisk, jak: prezesa Oddziału Ostrowieckiego Związku Zaw. Pracowników Przemysłowych i Handlowych, przewodniczącego Komisji Rewizyjnej Koła Opatowskiego Związku Oficerów Rezerwy, w Macierzy Szkolnej, Lidze Morskiej i Rzecznej, w L. O. P. P. Pracę społeczną kochał bardzo i dlatego zawsze się interesował wszelkiemi poczynaniami naszej Organizacji, pomagając w miarę możności Zarządowi w jego zamierzeniach.

Pragnęliśmy wciągnąć ś. p. Kol. Kozłowskiego do pracy związkowej na terenie stolicy. Nie ziściło się, gdyż zabrała Go nam ziemia ojczysta, którą tak Zmarły kochał.

Cześć Jego Pamięci!

Pozostałej Rodzinie Zarząd Związku śle wyrazy szczerego współczucia.

BUCHALTER POLSKI

ORGAN POLSKIEGO ZWIĄZKU BUCHALTERÓW-RZECZOZNAWCÓW, BUCHALTERÓW-BILANSISTÓW I ICH POMOCNIKÓW W RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Redakcja i Administracja
Warszawa, Nowogrodzka 20
telefon 8-41-05

Miesięcznik

Redaktor przyjmuje w poniedziałki od 6 do 7 wieczorem
Warunki prenumeraty i ogłoszeń na stronie ostatniej

Rok X. Warszawa, październik 1937 r. Nr. 10 (116)

KSIĘGOWOŚĆ KONCERNU PRZEMYSŁOWEGO

opracowali
Mieczysław Ostand i Jan Plaskota

Pracę kol. kol. Ostanda i Plaskoty zamieszczamy bez uwag redakcyjnych. Sz. Czytelnicy proszeni są o nadesłanie swoich uwag krytycznych i wskazanie ewent. poprawek. (Red.).

Dążeniem każdego zakładu przemysłowego jest dojście poprzez stojący mu do dyspozycji kapitał zakładowy do mechanicznej obróbki, względnie chemicznego przeistaczania materjałów, dostarczanych przez pierwotną produkcję, jak górnictwo, hutnictwo, leśnictwo, rolnictwo i t. p., surowców na gotowe produkty, a następnie poprzez zbyt tego produktu do osiągnięcia korzyści gospodarczej zwanej pospolicie zyskiem. Na tej podstawie opierają się wszystkie zorganizowane planowo czynności zakładów przemysłowych, która to podstawa, w następstwie planowych czynności rozpada się na 2 główne grupy, t. j. wytwórczość i zbyt. Komplikujące się z dnia na dzień warunki ekonomiczne i polityczne zmuszają każdy zakład przemysłowy, a właściwie jego kierownictwo, o ile rzeczywiście osiągnąć zamierza realne korzyści gospodarcze, do należytego zorganizowania tych dwóch bardzo od siebie zależnych, zasadniczych, a jednak różnych funkcji żywotnych.

Osiągnięty efekt działalności gospodarczej w formie zysku stanowi, jak wiadomo, różnicę między ceną sprzedaży gotowego produktu a sumą kosztów własnych, na które znów składają się koszty produkcji i sprzedaży. Znajomość kształtowania się ceny sprzedaży i wpływających na nią kosztów własnych umożliwia przedsiębiorstwu rozpoznanie wielu procesów destrukcyjnych, dokładne określenie ich źródła czyli ustalenie, czy procesy te tkwią w samym zakładzie, czy też szukać należy ich na zewnątrz. Zaostrzona walka konkurencyjna i produkcja w stale zmieniających się warunkach gospodarczych wysunęły problem dokładnego określania kosztów jednostkowych wyprodukowanych wyrobów w poszczególnych ich fazach, niezależnie od innych kosztów, ponoszonych przez poszczególne zakłady przemysłowe dla pozbycia się tej produkcji. Dziś nie można już sobie wyobrazić przedsiebiorstwa nie zdającego sobie sprawy z ważności dokładnego rozpoznania obciążających je kosztów własnych.

Wprowadzone dzięki naukowej organizacji zróżniczkowanie kosztów własnych umożliwiło zastosowanie t. zw. **cen krańcowych, ustalanych częstokroć poniżej kosztu własnego,** a które, mimo efektywnych strat, jakie przedsiębiorstwu dają, chronią je jednak od znaczniejszych strat, jakieby spowodować mogło n. p. całkowite wstrzymanie produkcji, mimo posiadanych w portfelu licznych zamówień.

Możność trafnego i łatwego określania stopnia cen krańcowych uzależniona jest szczególnie od dokładnego rozpoznania wysokości:

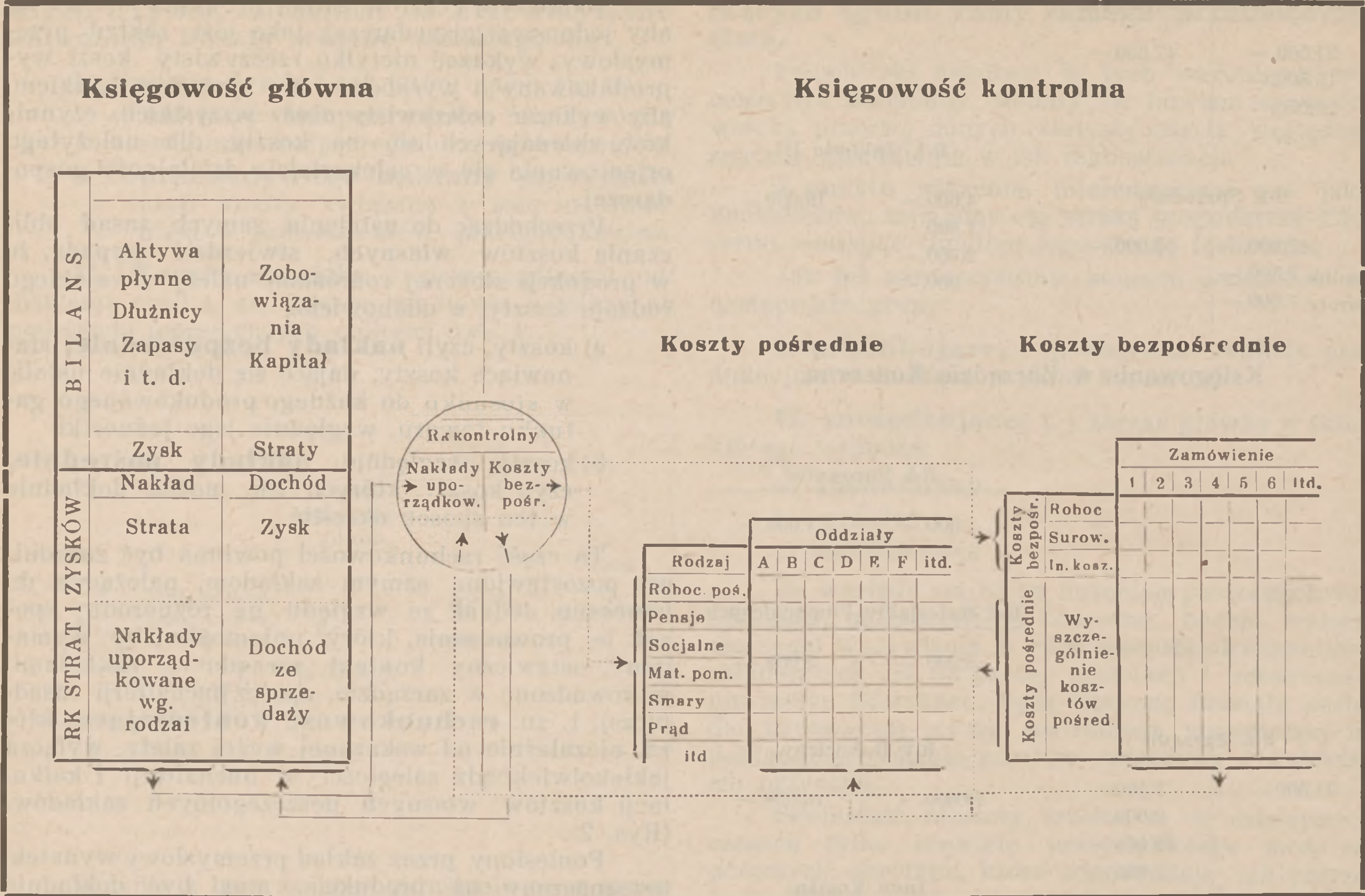
a) nakładów bezpośrednich,
b) nakładów stałych,
c) nakładów ruchomych czyli zmiennych,

które pozostają stale w pewnym stosunku do nasilenia samej produkcji.

Przy rozpatrywaniu powyższych danych, mających większe znaczenie n. p. w zakładach przemysłowych, produkujących różne maszyny rolnicze i przemysłowe, napotykamy stale pewne trudności, spowodowane tem, że każde niemal zamówienie opiewać będzie na inną maszynę, czy też jej część zamienną, a tem samem przy określaniu kosztu własnego tychże posługiwać można się li-tylko obliczeniem teoretycznem, t. j. **kalkulacją wstępną,** poprzez którą dopiero oprzeć można się na końcowem obliczeniu, obejmującem już całokształt wyniku, lub też na poszczególnych jego częściach, wykazywanych przez racjonalną **pokalkulację,** stanowiącą jak gdyby kontrolę kalkulacji właściwej. Dalszą trudność stanowić będą czasokresy dzielące kalkulację od ustalonego terminu wykonania zamówienia; zajść bowiem mogą nieprzewidziane i niespodziewane zupełnie zmiany w ustalonych już kosztach materjałów, robocizny czy też innych kosztach.

Uważamy za zbyteczne wyliczanie powodów, które spowodowały konieczność dokładnego rozgraniczania kosztów związanych z produkcją od kosztów sprzedaży produktów, t.j. sprzedaży w najogólniejszem tego słowa znaczeniu. Zaznaczyć wypada, że podział ten umożliwia dalsze rozbicie kosztów, a tem samem i dokładniejsze zapoznanie się z coraz to drobniejszemi elementami, składającemi się na całość produkcji i jej zbytu.

Jak wiadomo, **określona cena sprzedaży produktu składa się jedynie z kosztów wła-**



Rys. 2

ty te narastają do poważniejszych sum i jako takie nie powinny być z jednej strony zaliczane do kosztów ogólnych, obciążających całą produkcję, z drugiej jednak strony, z końcem okresu gospodarczego, zwiększać powinny wartość robót rozpoczętych.

I Surowce	II Robocizna	III Inne koszty
a) Surowiec	a) Robocizna bezpośrednia poniesiona na dany wytwór	a) Koszty ogólne dzierżawa, światło, siła, naprawy, frachty, ubezpieczenia, amortyzacja, podatki i t. p.
b) Surowce pośrednie narzędzia, materjały pomocnicze, i t. p.	b) Robocizna pośrednia naprawy, inwestycje, ekspedycja, nadzór, plac, magazyn, laboratorjum i t. p.	b) Koszty sprzedaży reklama, okazy, prowizja, podróże, pensje, podatki, portorja, druki it.p.
		c) Koszty administracyjne dzierżawa, pensje, koszty adwokackie, światło i t. p.

Rys. 3.

Nad tego rodzaju nakładami nie można więc przechodzić do porządku dziennego i dlatego w kalkulacji wyodrębnia się je w osobnej grupie, co każdemu znacznie ułatwia zorjentowanie się w zagadnieniu, czy koszty te obracały się w granicach planem przewidzianych, względnie gdzie szukać należy powodu ewentualnego ich przekroczenia.

Gdybyśmy nakłady te z tej grupy kosztów bezpośrednich wyeliminowali, musielibyśmy siłą faktu zwiększyć t. zw. regie, czyli obciążać niemi koszty ogólne, których sumę rozkładamy i przydzielamy, na podstawie stosowanych w kalkulacji kluczy, na poszczególne zamówienia, czy też na całość produkcji. W danym wypadku n. p. przydzielilibyśmy produktywną robociznę na wszystkie wykonane zamówienia. Byłoby to jednak błędem, bowiem obciążylibyśmy niesłusznie ,a nawet z własną szkodą otrzymanym współczynnikiem również i tę część produkcji, która z tą kategorją kosztów nie miała zupełnie nic wspólnego, zwłaszcza jeżeli chodzi o produkcję t. zw. wydziałów specjalnych.

Słabą stroną wielkich zakładów przemysłowych, a więc i koncernów, jest nietylko przygotowywanie pewnych funkcji w tych właśnie oddziałach specjalnych, ale i obciążanie ich częścią kosztów, nie pozostających z oddziałami temi w żadnej łączności, przez co hamowany jest znacznie rozwój tych oddziałów.

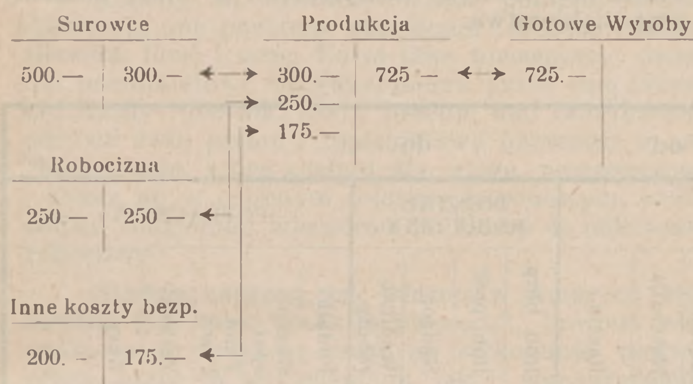
Jak widzimy, nie wystarcza więc już nawet najdokładniejsza kontrola' prowadzona przez samą buchalterję, czy też tylko przez kalkulację. Dane, odnoszące się do kosztów bezpośrednich, notowane

być muszą przez oba te działy i to w ten sposób, że kalkulacja notuje omawiane koszty przy pomocy wspomnianych już kart kalkulacyjnych wg. poszczególnych zamówień, buchalterja natomiast w sposób, któryby zapewnił ścisłą kontrolę co do rzeczywistej wysokości tych kosztów.

Podkreślić trzeba, że błędy kalkulacji kosztów odbijają się nietylko na cenach sprzedażnych, ale przedewszystkiem na gospodarce wewnętrznej przedsiębiorstwa.

Samo obliczanie kosztów bezpośrednich nie przedstawia wielkich trudności, jeżeli obieg dokumentów materjałowych i kontrola robocizny są należycie zorganizowane i biuro kalkulacyjne otrzymuje dane dokładnie i szybko.

Przebieg księgowania kosztów bezpośrednich przedstawia się graficznie w następujący sposób:



Zadania, jakie czekają swego rozwiązania w warsztatach produkcyjnych, są wielorakiego rodzaju.

Trzeba bowiem naprzód dopilnować, by robotnicy mieli dostateczne zatrudnienie, by narzędzia ich były zawsze w należytym porządku, by materjały do dalszej przeróbki i części składowe fabrykatów były zawsze w ręku robotników właśnie wtedy, gdy je potrzebują. Nie może być żadnej przerwy w pracy. Robotnicy zawsze muszą być zatrudnieni i — co również niezmiernie ważne — praca powinna „płynąć" z ręki do ręki robotników.

Obliczanie bezpośrednich kosztów robocizny, t. j. sum wypłacanych robotnikom za wykonanie określonych robót, lub za czas na ich wykonanie zużyty, oparte jest na odpowiedniej organizacji wydawania zleceń i kontroli czasu roboczego.

Pozatem robociznę bezpośrednią należy odróżnić od robocizny pośredniej. Pierwsza stanowić będzie zawsze wynagrodzenie za pracę bezpośrednią, t. j. pracę wykonywaną przy danym wyrobie, czy też zamówieniu i tylko taki wyrób, czy też zamówienie, może obciążać. Natomiast robocizna pośrednia, czyli nieproduktywna, jest wynagrodzeniem za pracę stale się powtarzającą, jak n. p. wynagrodzenie palaczy, robotników placowych, magazynowych i t. p., i z tych względów nie może zostać zaliczoną do grupy pierwszej. Koszty te zalicza się natomiast do grupy kosztów pośrednich (regie). A zatem do robocizny bezpośredniej zaliczać należy każde wynagrodzenie wypłacone za pracę świadczoną na podstawie biuletynu pracy, czy karty kalkulacyjnej, na rzecz produkcji przeznaczonej na zbyt.

Pamiętać należy również o tem, że robociznę bezpośrednią dzieli się na poszczególne warsztaty, względnie działy techniczne, przyczem za podstawę tego podziału przyjmuje się miejsce jej świadczenia, nie zaś jej przeznaczenia. Jeżeli miejsca rozchodowe odpowiadają na pytanie gdzie dane koszty powstały, to rodzaje kosztów zawsze odpowiedzą na pytanie, jak dane koszty powstały.

Robociznę świadczoną na rzecz napraw zużytych urządzeń, czy też inwestycji, notować należy zawsze podwójnie, t. j. raz w warsztatach przeprowadzających naprawę, a drugi raz według ich przeznaczenia, a to dlatego, że ta część robocizny nie zwiększa samego produktu, lecz wartość urządzeń przedsiębiorstwa.

Wynika z tego, że **robocizną, świadczoną na rzecz napraw, obciążamy tę część przedsiębiorstwa, na rzecz którego naprawy dokonano, uznając natomiast robociznę pośrednią.** Częścią natomiast przeznaczoną na inwestycje, obciążać należy niezwłocznie konto nowych urządzeń, czy też budowli przedsiębiorstwa, bez względu na to, czy praca została całkowicie ukończona lub nie.

Mając dokładny czas zużyty na robotę, łatwo jest obliczyć koszty robocizny, wszystko jedno, czy to będzie zwykła dniówka, czy dowolny system premjowy.

Księgowanie na rachunku robocizny przedstawiać będzie się następująco:

R-k Robocizny

wypłaty brutto	zaległa robocizna za okres poprzedni
świadczenia socjalne płacone przez koncern (o ile nie prowadzi się specjalnego r-ku świadczeń socjalnych)	przeniesienie robocizny dokonywane co miesiąc na r-k Produkcji r-k Kosztów pośrednich r-k Wyrobów w procesie
zaległa robocizna	
storna nadpłat	

Ponieważ kwestja obliczania robocizny jest rozmaicie pojmowana, **ustalamy zasadę obliczania robocizny brutto,** t. zn. bierzemy pod uwagę robociznę zarobioną przez robotników wraz z wszelkimi dodatkami, a nie robociznę netto, czyli faktycznie wypłacaną kwotę. Trzeba bowiem traktować zupełnie odrębnie kwoty zarobione przez robotników od dokonanych z nich potrąceń na rzecz świadczeń socjalnych i t. p., wychodząc z założenia, że przedsiębiorstwo jest inkasentem potrąconych kwot, które, w myśl obowiązujących ustaw, świadczyć mają robotnicy ze swego wynagrodzenia. Tą częścią świadczeń natomiast, którą dopłaca koncern za pracowników swoich, należy obciążać rachunek robocizny, bowiem o tyle wzrastają koszty robocizny, uznaje się natomiast rachunek Różnych w tym wypadku, gdy potrącone sumy nie są zaraz po wypłacie odprowadzane do kas odpowiednich instytucji.

Chcąc mieć dokładną kontrolę poniesionych ciężarów społecznych za pracowników, należy obciążać rachunek Świadczeń socjalnych, co nie zmieni

zupełnie ostatecznego rezultatu, bowiem z końcem miesiąca suma wypłaconych świadczeń i tak przeniesiona zostanie na rachunek produkcji, przez co uwzględniona zostanie również w kalkulacji wytwarzania.

Ze względu na to, że robocizna podjęta na zamówienie klijenta, czy też na własną produkcję, dotyczyć będzie częściowo robót ukończonych, częściowo zaś nieukończonych, należy z chwilą oddania gotowych wyrobów do magazynu, uznać ciążącemi na nich robocizną i innemi kosztami rachunek produkcji.

Obciążenie następuje na podstawie danych uzyskiwanych z działu planowania, względnie z działu kalkulacyjnego, będącego w posiadaniu ścisłej ewidencji wypłaconej robocizny, zużytego materjału, i wszystkich innych danych dotyczących kosztów wogóle.

W ten sposób zapewniamy sobie nietylko automatyczną kontrolę nad działem kalkulacyjnym, lecz również nad samą produkcją poszczególnych wytwórni. Niezależnie od tego mamy ułatwione doszukiwanie się przyczyn, składających się na powstanie różnic na naszą korzyść, czy też niekorzyść. Dalej istnieje możność łatwego ustalania wysokości poszczególnych kosztów, rozbijanych w następstwie na rodzaje, czyli, że w ten sposób będziemy mieli w księgach dokładny i całkowity obraz kosztów własnych.

Dla ułatwienia sobie samego obliczenia i księgowania robocizny sporządza się listy płacy dla każdej wypłaty i każdego oddziału produkcyjnego oddzielnie. W listach tych wymienia się osobno zarobki robotników zajętych w oddziałach pomocniczych, czyli tych robotników, którzy spełniali roboty nieproduktywne, a które, jak wiadomo, w rezultacie obciążają koszty pośrednie.

Listy płacy, które muszą być zaopatrzone kolejnym numerem, ponadto posiadać winny rubrykację, uwidocznioną poniżej, choć może ona oczywiście ulec pewnym odchyleniom, w miarę potrzeby przedsiębiorstwa.

LISTA PŁACY Nr.......... za czas od .... do ....

ZAROBKI										PODZIAŁ ROBOCIZNY				POTRĄCENIA					
Nr. pozycji	Nr. marki	Imię i nazwisko	Rodzaj zatrudnienia	Ilość jednostek pracy	Akord	Godziny nadl.	Wynagrodzenie	Naturalja	Razem	Rob. bezp.	Rob. pośr	Nadzór	Wadliwe roboty	Podatki	Ubezp społ	Fund. Pracy	Zaliczki	Kary	i t. d

Rys. 4

Jak widzimy, lista płacy obejmuje rubryki, osobne na roboty akordowe, osobne za pracę dniówkową, zużytą ilość godzin roboczych, godzin nadliczbowych. Jeżeli chodzi o te ostatnie, wydziela się je osobno, ponieważ stawka płacy jest tu podwyższona, a niezależnie od tego rubryka ta stanowi kontrolę godzin nadliczbowych, przepracowanych w poszczególnych wydziałach pracy.

Pozatem listy płacy posiadają jeszcze rubrykę na robociznę bezpośrednią, robociznę pośrednią, nadzór, wadliwie wykonane roboty (szmelc), uwagi i t.p.

Listy płacy sporządza się na podstawie biuletynów pracy, które uzasadniają wypłatę robocizny. Wspomniany biuletyn, wydawany na każdą robotę i poszczególne jej zabiegi, krąży po oddziale, względnie po oddziałach, łącznie z kartą kalkulacyjną tak długo, dopóki praca, na którą sporządzony został, nie zostanie całkowicie wykończona. Zawiera on określenie czynności, dalej nazwiska robotników, którym czynności powierzono, dni, miesiące, ilość przepracowanych w każdym miesiącu godzin, czyli t. zw. czas roboczy, ilość wykonaną przez każdego robotnika, warunki wynagrodzenia i w końcu samo obliczenie kosztów robocizny.

Zestawienia należności za poszczególne zabiegi według kart roboczych, t. zw. biuletynów, dają całkowity koszt robocizny przypadającej na daną robotę. Jednak przy obliczeniu robocizny napotyka się czasem na pewne trudności, gdy n. p. jeden robotnik obsługuje jednocześnie dwie lub więcej maszyn, wykonując na nich roboty na różne zamówienia.

W wypadkach takich wynagrodzenie robotnika należy podzielić proporcjonalnie do czasu trwania robót na poszczególnych maszynach, dzięki czemu otrzymujemy koszt robocizny, przypadający na każdą robotę. Nie wolno odnosić wynagrodzenia robotnika na jedną tylko robotę, uważając, że inne są wykonane darmo, lub też obciążać fikcyjnie wszystkie roboty jego pełnem wynagrodzeniem.

Kontrolę czasu roboczego najlepiej prowadzić zapomocą odbijania początku i końca roboty oraz wszystkich przerw na specjalnych kartach kontrolnych.

System kontroli zegarowej zapewnia otrzymanie rzeczywistych danych, jak długo trwała określona robota.

Stosowane prawie powszechnie u nas zapisywanie czasu roboczego, przez t. zw. kontrolerów czasu, nie daje nigdy cyfr rzeczywistych. Kontroler taki przechodzi raz albo dwa razy dziennie po warsztacie i zbiera informacje u robotników, co i jak

długo wykonywali. Robotnicy informują oczywiście tak, jak im dogodniej, podając na pewne roboty czas dłuższy niż rzeczywiście zużyty, na inne zaś krótszy.

O wiele praktyczniejszym jest już system kontroli i obliczania robocizny, stosowany w Niemczech, a wzorowany na Ameryce, polegający na stosowaniu karty, t. zw. **„ticket'u"**. Mianowicie dla każdej poszczególnej operacji, koniecznej do wykonania jakiegoś zamówienia, wydrukowane są perforowane kupony, które jako częściowe dowody pracy, złączone są z główną kartą fabrykacyjną dla danego zlecenia.

Karta fabrykacyjna posiada nagłówek i tyle kuponów, ile jest częściowych operacji fabrykacyjnych. Nagłówek zawiera nadruki dla zapisania daty, numeru zlecenia i ilości, a oprócz tego bieżąco ponumerowane pola, w które wpisuje robotnik swój numer marki.

Kupony są również bieżąco ponumerowane. Zawierają one pozatem określenie operacji, liczbę zlecenia, ilość i cenę. Karta taka towarzyszy danemu przedmiotowi fabrykacyjnemu przez całą fabrykę. Każdy robotnik, który pracuje nad fabrykatem, odrywa swój kupon i zapisuje swe nazwisko w nagłówku pola, które zostało dla niego przeznaczone i zbiera go w osobnym rejestrze kuponowym, który oddaje codziennie wieczorem w biurze do obliczenia robocizny.

Nigdzie bardziej, jak właśnie w Ameryce stosowane jest hasło „czas to pieniądz", bowiem stosunkowo do zużytego czasu na wykonanie pewnej pracy, praca ta jest oceniana, jak i wynagradzana. „How much is the worth„ — ile jest wart — pytają w Ameryce, gdzie wymaga się prędkiej, ale i akuratnej roboty. Pieniądz stojący tam do dyspozycji przedsiębiorstwa musi w jaknajkrótszym czasie przeistoczyć się w gotowy produkt. Nie przez obniżkę płac dąży się w Ameryce do zmniejszenia kosztów robocizny, lecz przez zwiększenie wydajności, przy skróceniu czasu, potrzebnego na wykonanie pewnej roboty.

Każda zbyteczna praca w Ameryce jest wykluczona, każdy ruch natomiast, każda czynność musi mieć swój cel. Dzięki temu niejedne koszty mogą przy jednoczesnej zwiększonej produkcji, zostać zaoszczędzone.

Przypuśćmy, że pewne przedsiębiorstwo płaci robotnikom po $ 6.— dziennie. Każdy robotnik przeciętnie wykonuje 10 jednostek. Materjał zużyty, spotrzebowany do tej produkcji, kosztuje $ 3.— koszty zaś ogólne wynoszą również $ 3.—

Koszt wytworzenia wynosić więc będzie:

$$X = 6 + 3 + 3 = \$\ 12.—$$

koszt jednostki natomiast wyniesie (12:10) X = $ 1.20 bezpośrednie koszty robocizny zaś wyniosą (6 : 10) X = $ 0.60.

Robotnicy ci jednak zwiększają swą wydajność o 50% dziennie, tak, że każdy robotnik, zamiast 10 jednostek dziennie, produkuje obecnie 15. Koszt zużytego materjału podniósł się również o 50%, tak, że wynosi on $ 4.50, koszty ogólne jednak zwiększyły się tylko o 15% i wynoszą $ 3.45. Ponieważ robotnicy zwiększyli swą wydajność, przeto jednocześnie podniósł się i koszt robocizny o 50%, czyli, że wynosi on obecnie $ 9.—

W tym wypadku koszty wytworzenia wynoszą:

$$Y = 9 + 4.50 + 3.45 = \$\ 16.95$$

koszt jednostki natomiast wynosi (15:16.95) X = $ 1.13 koszty robocizny bezpośredniej zaś wynoszą (9 : 15) Y = $ 0.60.

Porównując X i Y stwierdzić wypada, że:

1) każda jednostka wyprodukowana została o $ 0.07 taniej

2) produkcja wzmogła się o połowę

3) robotnicy zarobili o 50% więcej.

Widzimy więc na przykładzie powyższym, jakie korzyści dać może umiejętnie zastosowana, wzmożona wydajność pracy.

Z omówionych wyżej list płacy otrzymuje kalkulacja cały materjał dotyczący robocizny wogóle. Stanowi to pewną kontrolę, suma bowiem robocizny w listach płacy zgodna być musi z sumą robocizny, odnotowanej przez buchalterję i kalkulację, czyli istnieje pewna gwarancja, że wszystkie pozycje zostały należycie w obu działach księgowane.

Po zaksięgowaniu listy płacy odkładane są do archiwum.

W zakładach produkujących wyroby drobne, sporządzanie takiej listy płacy jest utrudnione, choćby ze względu na czas, jaki sporządzenie zabiera. Dla tego też trudność tę można rozwiązać w ten sposób, że sporządza się jedną imienną listę płacy dla robotników, opuszczając w jej układzie kolumnę na podział robocizny, drugą natomiast układa się wg. kolejnej numeracji zamówień.

LISTA PŁACY

Nazwisko .... Wydział .... Dniówka ....

Data	Zamówienie	Nazwa produktu	Opis obróbki	Dnia Rozpoczęto Ukończono Dnia	Wady	Stawka	Należność	Potrącenia i t. d.

Rys. 5.

Zdarzyć się jednak może, że pewna praca w którymkolwiek wydziale, z powodu użycia specjalnej maszyny, czy też droższych materjałów pomocniczych zostanie obciążona wyższem regie, aniżeli reszta prac. W tym wypadku czynność tę powinno się odrazu wyodrębnić w biuletynie ogólnym, aby przy obliczaniu kosztu własnego pozycja ta przypadkowo nie została przeoczona.

Wspomnieć należy jeszcze o tem, że z punktu widzenia naukowej organizacji robocizna bezpośrednia dzieli się na:

a) pracę osobistą,
świadczoną w tych oddziałach, w których praca każdego poszczególnego robotnika stanowi istotną treść całej fabrykacji

b) pracę maszynową,
która wchodzi w rachubę tylko w oddziałach, których produkcja całkowicie przypisywana jest maszynom, tak, że praca poszczególnego robotnika polega jedynie na nadzorze tych maszyn, wskutek czego robotnicy w tym wypadku biorą tylko pośredni udział w produkcji

c) pracę mechaniczną,
która polega na stałem powtarzaniu przez robotników, pewnych, zgóry określonych funkcji i ruchów.

Dzięki temu podziałowi pracy bezpośredniej, o ile jest on brany pod uwagę, określić bliżej można i łatwiej uchwycić poszczególne nieznane dotąd wielkości. Z tego pojęcia wychodząc, koncerny niemieckie przydzielają pracę wytwórniom, w których produkcja oparta jest na tem założeniu, a to dlatego, że umożliwia dokładną analizę, ustalenie i przydział kosztów robocizny. Również i inne koszty są łatwiej uchwytne, dzięki czemu mogą być dokładniej przydzielone poszczególnym produktom.

Tak naprzykład robocizna pośrednia (pomoc ogólna przy produkcji) obejmuje sumy robocizny wypłacanej robotnikom, którzy, jako pomoc obsługują kilka miejsc pracy, np pomaganie w przygotowaniu do pracy maszyn, transporty drobne, liczenie wyrobów itp. Koszty te można podzielić na poszczególne miejsca pracy według ustalonych spółczynników obsługi, albo też wprost podzielić proporcjonalnie do liczby godzin pracy każdego miejsca.

Koszty przestojów robotniczych natomiast, które wynikają z braku roboty, materjałów, narzędzi lub z innych powodów technicznych, czy administracyjnych, odnieść trzeba na koszty ogólne tego oddziału, w którym postój miał miejsce.

Ewentualne dobrowolne świadczenia na rzecz pracowników należy, w wysokości dozwolonej ustawą skarbową, jako koszty dzielić odrazu na miejsca pracy bezpośredniej według roboczo-godzin. Miejsca pracy pomocniczej można pominąć, ponieważ koszty te, jako niewywołane koniecznością, nie mogą miejsc tych obciążać.

Rozliczanie wypłaconej robocizny następuje w pierwszych dniach każdego miesiąca.

Dla celów statystycznych należy pozatem, o ile chodzi o robociznę, prowadzić osobny rejestr, obejmujący ilość zatrudnionych robotników, przepracowanych godzin, wypłaconych zarobków itp.

Drugą najistotniejszą część składową kosztów bezpośrednich przedsiębiorstw stanowią materjały. Jeżeli zadamy sobie trud zapoznania się z inwenturą jakiegokolwiekbądź zakładu przemysłowego, zauważymy, że używane do produkcji materjały podzielone są na dwie grupy. Jedną stanowią surowce, które jako zasadnicze materjały, w zależności od charakteru zakładu przemysłowego, stanowiąc składową część substancji wytwarzanego produktu, stają się drogą mechanicznej obróbki, względnie chemicznego przeistaczania, wyrobem gotowym i w tej formie wychodzą na zewnątrz przedsiębiorstwa. Drugą natomiast grupę stanowią t. zw. materjały pomocnicze, (świetlne, opakowanie, do konserwacji maszyn i narzędzi, dla mniejszych reparacji), czyli materjały, które służą do umożliwienia samej produkcji i najczęściej w procesie fabrykacyjnym ulegają całkowitemu lub częściowemu zużyciu.

Ze względu na specjalny charakter tych materjałów, również i w naszym przykładzie materjały te zostały rozbite na 2 grupy, które znów, w zależności od potrzeb zakładów należących do koncernu, zostać mogą rozbite na dalsze podgrupy, z tem jednak zastrzeżeniem, że podziały te nosić będą jednolity charakter.

Otwieramy więc dwa rachunki a mianowicie:

a) rachunek surowców

b) rachunek materjałów pomocniczych,

przyczem księgowanie na obu tych kontach odbywać się będzie jednakowo, z tą małą różnicą, że przeniesienie kosztów z rachunku materjałów pomocniczych odbywać będzie się zamiast na rachunek produkcji, na rachunek kosztów pośrednich.

Wn	Rachunek Surowców Ma
remanent początkowy	zwroty materjałów dostawcom
materjały zakupione w okresie sprawozdawczym	uzyskane od dostawców bonifikaty
koszty sprowadzenia materjałów	rozchód materjałów na produkcję (codziennie)
zwroty z produkcji	manco
superata	remanent

Ściśle ze sprawą surowca i materjałów pomocniczych związana jest kwestja wydatków, poniesionych na sprowadzenie tych materjałów do zakładów, a które to wydatki podwyższają wartość samych materjałów. Należą tu przedewszystkiem podobne koszty jak: frachty, cła, zwózka do magazynów i t. p. Jak wynika z wyżej przytoczonego przykładu księgowania materjałów, tak na rachunkach surowców, jak i rachunkach materjałów pomocniczych, księgować należy zawsze sumy faktur powiększone o sumę tych właśnie nakładów.

Koszty zużytych materjałów do produkcji łatwo obliczyć, posiadając wszystkie zapotrzebowania, na podstawie których pobrano materjały z magazynów oraz asygnaty zwrotowe na materjały niezużyte. Wartość materjałów do obliczania kosztów własnych produkcji powinna odpowiadać pełnej rzeczywistej wartości w chwili pobierania go z magazynów do przeróbki.

Powstaje więc pytanie, jaką cenę jednostkową należy przyjąć w kalkulacji materjałów. Czy rzeczywistą cenę zakupu, zwracając uwagę z jakiej partji zakupów pochodzi zabierany przez warsztat materjał, czy cenę ostatniego zakupu wychodząc z założenia możliwości odkupu zużytego materjału, czy też jakąś wypośrodkowaną cenę przeciętną.

W przykładzie naszym obliczać będziemy wydawane do produkcji, jak i pozostałe oraz brakujące surowce i materjały pomocnicze, po cenie kosztów własnych z tem jednak zastrzeżeniem, że w wypadkach, gdy cena rynkowa tych wydawanych materjałów w dniu księgowania odbiegać będzie znacznie od ceny kosztów własnych, materjały te księgować będziemy po cenie rynkowej, spisując różnicę powstałą na rachunek różnic kalkulacyjnych na rozchodzie materjałów.

Rachunek ten umożliwia ocenę racjonalnie osiągniętego zysku, dzięki doliczaniu do sumy kosztów własnych, różnic niepochodzących z procesów fabrykacyjnych, a które zawdzięczamy jedynie zużyciu tańszych zapasów materjałowych.

Postępowanie to wymaga bezsprzecznie stosowania podwójnej wyceny materjałów, korzyści jednak osiągnięte tą drogą wynagradzają dodatkową pracę.

Materjały wydawane z magazynów, o ile nie zostały całkowicie na dane zamówienie zużyte, zostać muszą, na podstawie asygnat zwrotowych, zaprzychodowane z powrotem do magazynu, bowiem bez specjalnego zapotrzebowania nie mogą być zużyte na inne zamówienia. Obliczenie wartości tych z powrotem zaprzychodowanych materjałów dokonywane jest w analogiczny sposób, jak to miało miejsce przy wydawaniu materjałów z magazynów.

Samo wydawanie materjałów z magazynów następuje wyłącznie na podstawie pisemnego zapotrzebowania, które służy magazynierowi jako dowód rozchodu materjału, a jednocześnie stanowi jedną z podstaw obliczania kosztów własnych poszczególnych zamówień. Zapotrzebowania zawierają: nazwę materjału, ilość, datę i nr. bieżący; sporządzane są w 3 egzemplarzach w drodze przebitki, z których oryginał otrzymuje magazyn, drugi biuro materjałowe do zapisania rozchodu, a trzeci kalkulacja, która obciąża wymieniony w zapotrzebowaniu rachunek w swoich kartotekach.

Układ samego zapotrzebowania uzależniony jest od organizacji przedsiębiorstwa, dlatego też nad schematem jego przejdziemy do porządku dziennego. Podkreślić jednak jeszcze raz wypada, że zapotrzebowania zawierać muszą wszystkie szczegóły potrzebne dla kontroli wewnętrznej, jak i dla zarachowania zużycia materjału przez buchalterję i wydział kalkulacji.

Dalej zwrócić należy uwagę na to, że będziemy mieli dwojakiego rodzaju zapotrzebowania materjałowe:

1) dla produkcji wytwarzania

2) dla potrzeb wewnętrznych.

Z uwagi na to, że zarząd koncernu prowadzi rachunkowość główną i honoruje rachunki dostawców, a tem samem posiada dokładną ewidencję tychże, kontrola przychodu materjałów musi być przeprowadzona podwójnie, raz przez zarząd, drugi raz przez każdy poszczególny zakład przemysłowy, któremu materjał dostarczono. (vide rys. 2).

Tylko ten sposób księgowania zapewnić może zarządowi kontrolę nad przychodem materjałów, a nadto umożliwia określenie wysokości wszystkich zobowiązań koncernu z tytułu zamówionych, a niedostarczonych jeszcze materjałów.

Poszczególne wytwórnie prowadzą więc systemem przebitkowym dwa dzienniki przychodu materjałów, przyczem jeden przeznaczony jest wyłącznie na surowce, drugi natomiast na materjały pomocnicze. Dzienniki te zawierać muszą następujące dane: nazwisko dostawcy, przedmiot dostawy, wagę wzgl. ilość dostarczonego materjału, cenę jednostkową, sumę faktury i wszelkie koszty dodatkowe, jak: fracht, cło itp. Jeden egzemplarz przebitki kierowany jest przez biuro materjałowe, które dzienniki te prowadzi, do biura kalkulacyjnego i buchalterji fabrycznej, drugi natomiast zostaje przesyłany codziennie do zarządu, który na jego podstawie dokonywa u siebie odpowiednich księgowań.

Biuro materjałowe, które istnieje w każdym zakładzie przemysłowym, opierając się na przebitce dziennika przychodów materjałowych, prowadzi szczegółową ewidencję sprowadzanych materjałów w formie kartoteki, w której poszczególne gatunki towarowe są rozbite ilościowo i wartościowo.

PRZEDMIOT........					MAGAZYN........						
OTRZYMANO					WYDANO						
Nr. Dz.	Data	Od kogo	Sztuk Waga	Cena jednostki	Nr. Dz.	Data	Komu	Sztuk Waga	Cena jednostk.	Pozostało	Uwagi

KONTROLA MAGAZYNU

Rys. 6.

Wszelki przychód materjałów notuje biuro materjałowe w dzienniku na podstawie protokółów przyjęcia, ustalając jednocześnie cenę jednostkową z faktur, kierowanych przez dostawców do zakładów, którym materjały dostarczono. Faktury te łącznie z przebitką dziennika przychodów surowców i materjałów pomocniczych przesyłane są, jak to wyżej zaznaczyliśmy, codziennie do zarządu.

Jak widzimy, do biura materjałowego należy prowadzenie szczegółowej ewidencji zapasów surowców oraz materjałów pomocniczych i tworzenie podstaw rachunkowych, według których ruch materjałów zostanie przez buchalterję fabryczną, jak i buchalterję zarządu należycie w księgach ujęty.

Oczywiście, zapisując przychód materjału w kartotekach, powołuje się biuro materjałowe zawsze na odnośny nr. dziennika, na podstawie którego dokonuje zapisu.

Rozchód materjałów, który jak to zaznaczyliśmy, następować może jedynie na podstawie zapotrzebowania, notowany jest również w dwóch dziennikach rozchodu materjałów, prowadzonych systemem przebitkowym, przyczem jednym dziennikiem objęte są surowce, drugim natomiast materjały pomocnicze. Dzienniki te muszą mieć taki układ, aby z łatwością było można ustalić jaki przedmiot i przez kogo z magazynu został pobrany, jego wagę, względnie ilość, cenę jednostkową, wartość ogólną, ustaloną wg. kosztu własnego itp. Pozatem uwidoczniony musi być również numer zamówienia, na który materjał został pobrany.

Jedna przebitka dziennika tego przeznaczona jest dla biura materjałowego, które przeprowadza odpowiednie kontowania w kartotekach oraz dla kalkulacji, która rozbija zapotrzebowane materjały na poszczególne zamówienia.

Drugi egzemplarz przebitki natomiast, tak jak to miało miejsce z dziennikiem przychodów materjałowych, przesyłany jest codziennie do zarządu.

Dziennik ten oczywiście musi być podzielony na odpowiednią ilość rubryk, uwzględniających już podział materjałów na poszczególne gatunki towarów tak, aby biuro materjałowe nie napotykało znaczniejszych trudności przy kontroli zapisów, dokonywanej na podstawie kartotek.

Zamówienie Nr. .... Oddział .... Data ....

Ilość	Waga	Nazwa materjału	Cena	Razem		Uwagi
				zł.	gr.	

KONTROLA ZUŻYTYCH MATERJAŁÓW

Rys. 7.

Wartością wydawanych z magazynów materjałów zadłuża buchalterja, na podstawie otrzymanej przebitki dziennika rozchodów materjałowych, po cenach rynkowych rachunek produkcji, a równocześnie uznaje rachunek surowców względnie materjałów pomocniczych.

Z chwilą wykończenia zamówienia względnie jego fakturowania kalkulacja obowiązkowo podaje buchalterji wartość zużytych materjałów, obliczonych wg. kosztu własnego i ewentualną różnicę między tą wartością materjałów, a obecną ich ceną rynkową. Otrzymanemi sumami obciąża buchalterja rachunek produkcji lub rachunek inwestycji, zależnie od tego, na jaki cel materjał przeznaczono, uznając jednocześnie rachunek surowców lub materjałów pomocniczych po cenie rynkowej, zaś różnicą ceny materjałów obciąża rachunek surowców lub materjałów pomocniczych, a uznaje rachunek różnic kalkulacyjnych na rozchodzie materjałów. Jeżeli zatem cena wyjścia materjałów z magazynów, a więc cena rynkowa jest wyższa od kosztów własnych tych materjałów, obciąża się różnicą rachunek surowców, kredytując jednocześnie rachunek różnic kalkulacyjnych na rozchodzie materjałów, gdy zaś cena rynkowa tych materjałów będzie niższa od kosztów własnych, będziemy mieli odwrotne księgowanie.

Saldo tego rachunku przenoszone jest zawsze na rachunek strat i zysków, nigdy zaś na rachunek wyrobów gotowych.

Kalkulacja różnic tych jednak nie uwzględnia w tym wypadku, gdy chodzi o inwestycje lub roboty przeznaczone na własne potrzeby.

W wypadku sprzedaży pewnych materjałów winno się sprzedaż taką notować po cenie kosztu własnego na specjalnym rachunku sprzedaży materjałów.

Będziemy więc mieli następujące księgowanie:

Credit R-k Surowców lub materjałów pomocniczych

Debet R-k Sprzedaży materjałów,

Credit R-k Sprzedaży materjałów,

Debet R-k Kasy.

Potrzebę prowadzenia dokładnej ewidencji „Innych wydatków bezpośrednich" i ich znaczenie omówiliśmy już poprzednio, tu jedynie wspomnieć należy, że ewidencja taka staje się konieczna w zależności od zadania przedsiębiorstwa. Potrzeba ta wzrasta jednocześnie z wzrostem produkcji różnorodnej, a niknie zupełnie z chwilą, gdy odnośne przedsiębiorstwo produkuje tylko ściśle określone typy towarów.

Do wydatków tych zaliczać będziemy najrozmaitsze wydatki bezpośrednio z wykonaniem danego zamówienia związane, jak np. wysyłka gotowego produktu do miejsca przeznaczenia (sprzedaż franco miejsce przeznaczenia), licencje, patenty, koszty utrzymania torów, analizy, próby, ekspertyzy i wszystkie te wydatki, które nie podlegają specjalizacji, a więc wydatki, których nie można podporządkować pod żadną inną kategorję kosztów bezpośrednich i przydzielić do poszczególnych zamówień

Pod tę kategorję kosztów podpadają jeszcze koszty takie, jak koszty bankowe z tytułu gwarancji, procentów od pożyczek hipotecznych i t. p. Kwestja prowizji i kosztów bankowych niezupełnie ściśle jest dotychczas ujęta, jeżeli chodzi o dostawy zakontraktowane na warunkach kredytu długoterminowego. Pozycja odsetek w zakładach przemysłowych odgrywa poważną rolę i stanowi wieloprocentowy dodatek do ogólnego regie, jakim

obciążone są, i to niewłaściwie, zamówienia, których wartość regulowana jest gotówką niezwłocznie przy dostawie. Zamówienia przyjmowane na długoletni kredyt związane są w konsekwencji z odsetkami, które przypisane zakładom ciążą w następstwie na kilku okresach gospodarczych, mimo, że zamówienia te zostały dawno już wykonane. Zatem ta kategorja nakładów nie powinna być brana pod uwagę przy obliczaniu kosztów własnych w trakcie kalkulowania innych zamówień. Chcąc więc błędu tego uniknąć, uwzględniać należy, jeżeli chodzi o dostawy na kredyt długoterminowy, odsetki w osobnej pozycji „Inne koszty bezpośrednie", bowiem inaczej otrzymamy w rezultacie zysk podwyższony o sumę tych odsetek, którą wypadnie przedsiębiorstwu ponieść w przyszłości, co oczywiście zaciemnić musi sam wynik gospodarczy lat następnych.

Wymienione poprzednio koszty bezpośrednie, dają t. zw. **koszt główny wykonania.**

Do kosztów tych dolicza się jednak jeszcze t. zw. **wspólne koszty wykonania, zwane także ogólnemi kosztami warsztatowemi,** które obejmują te koszty, których nie można odnieść bezpośrednio na wykonanie określonych robót, lecz które są jednak ściśle z wykonaniem związane.

Obejmują one:

a) **koszty ruchu**, w skład których wchodzą koszty energji napędowej, oświetlenia, ogrzewania, utrzymania porządku, transportów wewnętrznych, pomocy ogólnej przy produkcji, koszty konserwacji maszyn, narzędzi i urządzeń warsztatowych, materjałów pomocniczych, koszty prób i doświadczeń warsztatowych, straty spowodowane przestojami oraz straty na wartości maszyn, narzędzi i urządzeń, spowodowane ich zużyciem.

b) **koszty utrzymania personelu technicznego i nadzorczego,** ich pensje, tantjemy, gratyfikacje i premje, świadczenia w naturze oraz ustawowe świadczenia społeczne

c) **koszty świadczeń społecznych dla robotników,** jak: opłaty ustawowe, t. j. różne ubezpieczenia, utrzymanie stołowni, żłobków itp.

Obliczenie tych kosztów, w skład których wchodzą zarówno wydatki personalne, jak i materjałowe oraz różne odpisy, stanowiące koszty kapitału, jest bardzo trudne i do dnia dzisiejszego stanowi bodaj że centralne zagadnienie teorji obliczania kosztów własnych.

Dzieląc koszty produkcji na koszty bezpośrednie i pośrednie podkreślaliśmy odrębny charakter tych ostatnich, wskazując jednocześnie na potrzebę stałego wyodrębniania tej kategorji nakładów, bowiem nakładów tych nie można tak dokładnie ustalić w stosunku do każdego produkowanego gatunku towaru, czy jednostki, jak koszty bezpośrednie.

W przemyśle stosowane są trzy różne metody przydziału tych kosztów, które — zależnie od techniki produkcji — dają ściślejsze lub mniej dokładne a czasami nawet wręcz fałszywe rezultaty. Najprostszą metodą przydziału kosztów wspólnych jest podział globalnej sumy tych kosztów na ilość wyprodukowanych w danym okresie wyrobów. Otrzymujemy wtedy dodatek do kosztów bezpośrednich na jednostkę wyrobu.

Metoda ta jednak nadaje się tylko do obliczania kosztów przy masowej produkcji jednorodnego artykułu.

Najbardziej rozpowszechniona i najchętniej, ze względu na swą prostotę, stosowana jest metoda rozliczania kosztów wspólnych w stosunku do kosztów robocizny zużytej bezpośrednio przy produkcji.

Buchalterja co miesiąc, po sporządzeniu bilansu, oblicza jaki procent stanowi globalna suma wydatków i strat, odnoszonych na wspólne koszty wykonania, w stosunku do sum wypłaconych za robociznę przy produkcji. Procent ten stanowi klucz do obliczania sumy kosztów wspólnych przypadających na każdą wykonaną jednostkę.

Obliczanie kosztów wspólnych, na podstawie robocizny bezpośredniej, może dać zadawalniające rezultaty w tym wypadku, gdy płace robocze, na których opierają się koszty robocizny, są ujednostajnione i nie ulegają wielkim wahaniom, w przeciwnym bowiem razie otrzymuje się zupełnie nierealne zwyżki lub zniżki kosztów wykonania.

Jeżeli np. pewną określoną robotę wykonał dobry fachowiec, otrzymujący po zł. 2.— na godzinę, w ciągu 8 godzin, to koszt robocizny wynosić będzie zł. 16.– i odpowiednik sumy procentowej na koszty wspólne np. 50% wyniesie zł. 8.— Jeżeli tę samą robotę wykonał fachowiec tańszy, otrzymujący np. zł. 1.50 na godzinę, lecz pracował nie 8 godzin a 10, to robocizna wyniesie zł. 15.—, koszty wspólne wypadną również mniejsze bo 50% od zł. 15.— co stanowi zł. 7.50 zamiast zł. 8.— Jest to absurd, ponieważ gorszy robotnik zajmował miejsce pracy przez 2 godziny dłużej, a więc zużył więcej kosztów, obliczanych na okres czasu.

Wynika z tego, że czem większa różnica w czasie wykonania, tem większa powinna być i w kosztach. Tymczasem, obliczając koszty wspólne w stosunku do kosztów robocizny, można dojść do takiego absurdu, że najtaniej kosztować będzie robota małopłatnych robotników, chociażby czas jej trwania był niepomiernie dłuższy.

Im wyższe koszty ogólne, im większe różnice w zarobkach robotników, tembardziej nierealne jest rozliczanie kosztów wspólnych w stosunku do kosztów robocizny.

Przydział kosztów wspólnych oparty być musi na bardziej pewnym i stałym czynniku, aniżeli na stale ulegających wahaniom zarobkach robotników.

Czynnikiem tym jest czas. **Metoda przydziału kosztów w stosunku do zużytego czasu na robotę jest najbardziej racjonalna,** tembardziej, że podstawowe koszty wykonania, jak koszty energji świetlnej i napędowej, zużycie maszyn itp. nie są zależne od stawek robotniczych i kosztów robocizny, ale od czasu trwania robót.

Obliczanie kosztów wspólnych na jednostkę czasu, np. godzinę, nie przedstawia większych trudności, jak obliczanie w stosunku do robocizny. Można, podobnie jak tam, sumę globalną kosztów wspólnych podzielić przez ilość godzin zużytych bezpośrednio przy produkcji, dzięki czemu otrzymuje się koszt wspólny na jedną praco-godzinę.

Podział kosztów wspólnych według czasu może być stosowany we wszystkich rodzajach produkcji i daje bardzo dokładne rezultaty. Jeżeli zaś

chodzi o względy gospodarcze oraz kontrolę sprawności i rozwoju poszczególnych zakładów koncernu, to tylko taki podział daje właściwy obraz gospodarki.

Wprowadzenie jednak tylko samej zasady obliczania kosztów wspólnych, w zależności od kosztów robocizny lub od czasu zużytego, nie rozwiązuje jeszcze zadania racjonalnego podziału. —

Racjonalna kalkulacja kosztów wspólnych wymaga dokładnego obliczania tych kosztów dla każdego odrębnego, miejsca pracy oddzielnie. —

Jak to zaznaczyliśmy, odgrywają przy określaniu ceny sprzedaży główną rolę t. zw. koszty bezpośrednie, podczas kiedy wszystkie inne koszty, a więc i koszty pośrednie, obliczać można na podstawie kluczy, uzyskanych z danych poprzednich okresów, czyli obliczać można koszty pośrednie procentowo, t.j. w przybliżeniu, a nie w rzeczywistej wysokości tych kosztów. Jeżeli napięcie produkcji i jej system w kilku po sobie następujących latach nie wykazują żadnych zmian, błędy popełnione przy tym sposobie obliczenia będą minimalne. Rzeczywistość jednak poucza nas, że podobnie idealnych warunków produkcji dzisiejsze życie gospodarcze, niestety, nie zna. Dlatego też wydatki te muszą być bardzo często kontrolowane, tak, aby conajmniej co miesiąc mógł być ustalony stosunek procentowy tych kosztów. —

Przystępując do omówienia **kosztów pośrednich** podkreślić wypada, że zadaniem ujęcia tych kosztów w szczegółową ewidencję jest:

1) **poznanie wysokości każdego rodzaju tych nakładów i właściwy ich przydział,**

2) **obciążanie miejsca ich powstawania.**—

Podział kosztów własnych na grupy uzasadniony jest choćby z tego względu, że koszty administracyjne, jakie dochodzą do omawianych już dwóch grup kosztów, niezależnie od stopnia natężenia produkcji, stanowią niemal w całości t. zw. stałe regie, podczas gdy koszty bezpośrednie uzależnione są w wysokim stopniu właśnie od samego nasilenia produkcji. —

Zasady nowoczesnej organizacji domagają się rozbicia miejsc powstawania kosztów własnych na oddziały, wględnie warsztaty itp., aby umożliwić łatwe obciążanie każdego oddziału kosztami rzeczywiście przez oddział poniesionemi. Pozatem umożliwia rozbicie takie przeciwstawienie robociznie bezpośredniej lub zużytemu czasowi, nietylko części wydatków przez oddział poniesionych, ale i pewnej części wydatków poniesionych przez oddziały administracyjne lub oddziały tylko pośrednio związane z produkcją. —

To też jednem z pierwszych zadań przy organizowaniu obliczania kosztów własnych produkcji jest podział zakładu przemysłowego na takie miejsca pracy, aby warunki gospodarcze jednego miejsca były o ile możności jednorodne lub o cechach zespołowych dla pracy wszystkich robotników na tem miejscu zajętych. —

Należy rozgraniczać ściśle miejsca pracy ręcznej od pracy maszynowej, miejsca wymagające więcej energji napędowej, od miejsc o mniejszem jej zapotrzebowaniu, miejsca z droższemi urządzeniami, od miejsc z urządzeniami tańszemi, miejsca zajęte bezpośrednio z produkcją, od miejsc pracy pomocniczej itp. —

Dla dokładnego podziału kosztów wspólnych nie wystarcza podział tylko na oddziały, jak: kuźnia, odlewnia, montownia, ślusarnia idt., który tak często jeszcze jest stosowany szablonowo w zakładach przemysłowych. —

W kuźni np. koszt przypadający na godzinę roboty pod dużym młotem mechanicznym będzie daleko większy od kosztu przypadającego na kucie precyzyjnych drobiazgów, chociaż zarobki obu robotników byłyby jednakowe. —

Łączyć można w grupy tylko takie miejsca pracy, które albo są ściśle jednakowe (np. 10 jednakowych obrabiarek, lub tokarek), albo tylko choćby w przybliżeniu tak, że mogą być obciążone jednakową pracą. —

Poszczególne miejsca pracy oznaczyć trzeba symbolami lub liczbami, względnie zastosować system dziesiętny. —

Za oddzielne miejsca pracy uważać należy poszczególne biura techniczne, administracyjne i handlowe, chociaż podział ich nie potrzebuje być tak szczegółowy, jak podział miejsc pracy w warsztatach. —

Pozatem odróżnić należy miejsca, na których odbywa się bezpośrednia praca dla produkcji, od miejsc, na których praca jest tylko pomocnicza. —

Nie wszystkie miejsca są jednak miejscami pomocniczemi, co również należy odróżnić. Są miejsca, które obsługują cały zakład przemysłowy, ale są również takie miejsca, które obsługują tylko pewną część zakładu. —

Koszty przypadające na miejsca pomocnicze rozdzielane są na odpowiednie miejsca produkcji bezpośredniej. Podziału tego, jak wogóle podziału kosztów na wszystkie miejsca, dokonywa się zapomocą t. zw. kluczy. —

Za klucze służyć mogą odpowiednio opracowane wykazy, np. wykaz liczby pracowników na każdem miejscu pracy, wykaz zajmowanej przez miejsca pracy powierzchni lub przestrzeni, wykaz zainstalowanego oświetlenia itd., lub też specjalne praktycznie ustalone wzory i współczynniki. —

Ustalenie miejsc pracy i opracowanie kluczy wymaga dużo czasu, pracy i dociekań, jednak raz dokonane służą już prawie na zawsze i tylko w miarę istotnych zmian organizacyjnych wymagają uaktualnienia.

Dla ułatwienia kontroli w przeprowadzeniu zmian podziału kosztów, jak również dla ułatwienia układania kluczy, każde miejsce posiadać winno swoją dokładną charakterystykę, ujętą w pewien ustalony schemat:

1) numer i nazwa miejsca,

2) przydział organizacyjny miejsca do oddziału,

3) techniczny opis maszyn i urządzeń zainstalowanych w tem miejscu itd.

Aby nie komplikować drobiazgowością toku pracy nie rozbijamy, jak się to zwykle stosuje, oddziału administracyjnego i handlowego na dalsze jednostki, lecz obieramy drogę pośrednią, dzięki której regie ogólne obciążać będzie połączone wydziały pod nazwą wydział administracyjny, w skład którego wchodzić będą: biuro zakupów, materjałów, rachuba, buchalterja, kasa, korespondencja oraz wydział techniczny. Ten ostatni wydział jednak obciążać będziemy tylko nakładami, które połączone są z utrzymaniem biur oraz personelu, pod warunkiem, że personel ten nie będzie obejmował techników specjalistów, którzy obciążają warsztaty, dla których

pracę świadczą. Np. pobory i świadczenia specjalisty konstruktora parowozów obciążą wydział parowozowni lub montowni.

Buchalteryjnie nakłady przeprowadzane są przez dziennik nakładów posiadający kolumnę na treść, kolumnę na stronę Winien i Ma, kolumny na rachunki stanowiące kontrpozycje, oraz kolumnę na oznaczenie kategorji wydatku i oddziału, który z wydatku korzystał. Z dziennika tego odrazu widoczna jest ogólna suma wszystkich wydatków, przyczem poszczególne pozycje przenoszone są do kartoteki, którą prowadzi się w ten sposób, że dla każdej kategorji wydatków przeznacza się osobną kartę. Karty te zaopatrzone są w rubryki pionowe, do których zapisuje się nazwy poszczególnych oddziałów i sumy wydatków. Tym sposobem uzyskuje się jasny obraz co do wysokości wydatków, któremi każdy oddział został obciążony.

ROBOCIZNA

Data	Odlewnia	Kuźnia	Elektrownia	Montownia	Warsztat Mechaniczny	Wł. Gospodarczy	Uwagi
z przeniesienia							

Rys. 8.

Materjał do księgowania wydatków, jeżeli chodzi o pozycje gotówkowe, dostarcza kasa, natomiast jeżeli chodzi o zużyte materjały, to danych tych, jak to wyżej zaznaczyliśmy, dostarcza biuro materjałowe.

Ten sposób księgowania nakładów, umożliwia w każdej chwili ustalenie ogólnej sumy nakładów a niezależnie od tego ułatwia samo ustalenie stosunku procentowego bez konieczności przerywania reszty prac buchalteryjnych.

Wspomniane wyżej kartoteki nakładów służą do sporządzania szczegółowych zestawień miesięcznych, czy też tygodniowych, które to zestawienia wykazują ogólne sumy każdego rodzaju nakładów za dany okres i tem samem pozwalają zarządowi zorjentować się co do racjonalnej, prawidłowej i budżetem przewidzianej gospodarki oddziałów.

Oczywiście zestawienia te w pierwszym rzędzie interesować będą kierownictwo techniczne zarządu. Jeżeli chodzi o schemat rachunków dotyczących kosztów pośrednich, to przedstawiać się on będzie, poza rachunkami już omówionemi, w sposób następujący:

Pensje.

Wypłacanemi pensjami, oraz wszelkiemi dodatkami (naturalja itp.), jakie otrzymują pracownicy, obciążamy rachunek pensji pracowników ruchu, lub rachunek pensji pracowników administracji. Wynika z tego, że prowadzić będziemy musieli 2 rachunki pensji i sporządzać 2 listy płacy. Na rachunku pensji mamy następujące zapisy:

R-k pensji pracowników ruchu

wypłacone pensje bez potrąceń	zwroty nadpłaconych poborów
	przeniesienie poborów specjalistów na r-k produkcji (co miesiąc)
	przeniesienie poborów sił pomocniczych na r-k kosztów pośrednich (co miesiąc)

Jak wiemy, rachunek pensji pracowników ruchu obciąża oddziały, w których pracownicy specjaliści są zatrudnieni, czyli obciążają częściowo r-k produkcji, częściowo zaś koszty pośrednie. Zgoła inaczej natomiast przedstawia się rachunek pensji pracowników administracji, którego saldo obciąża rachunek strat i zysków.

R-k pensji pracowników administracji

wypłacone pensje bez potrąceń	zwroty nadpłaconych poborów
	saldo przenoszone z końcem okresu gospodarczego na r-k strat i zysków, względnie kosztów handlowych

Pensje w kalkulacji należy dzielić na miejsca pracy bezpośredniej, proporcjonalnie do liczby robotniczo-godzin na tych miejscach, pomijając wszystkie miejsca pracy pomocniczej i wychodząc z założenia, że praca pomocnicza, aczkolwiek gospodarczo niezbędna, jednak nie jest celem istnienia przedsiębiorstwa.

Jeżeli chodzi o poszczególne potrącenia dokonywane z poborów urzędniczych, to księgowane są one identycznie tak samo, jak to miało miejsce z wypłatą robocizny, czyli, że w tym wypadku znów uważać należy opłacane przez koncern świadczenia socjalne za urzędników za powiększenie nakładów poniesionych w związku z utrzymaniem tego personelu.

Ostatecznie więc wypłatę księgować należy:
W-n r-k Pensji
Ma r-k Kasy
za wypłatę pensji
W-n r-k Kasy
Ma r-k Różnych
za potrącenia socjalne z poborów urzędniczych
W-n r-k Świadczeń socjalnych
Ma r-k Różnych
za świadczenia socjalne opłacone za urzędników.

Same świadczenia socjalne rozbijamy dla dokładnej kontroli przeprowadzonego rozrachunku z poszczególnemi instytucjami na szereg kont. Będziemy więc mieli:

R-k Ubezpieczalni Społecznej,

na którym księgujemy tę część składki na ubezpieczenia chorobowe i emerytalne, jaką ustawowo ponosi koncern.

R-k Funduszu Pracy

obciążany jest za należną od koncernu część świadczeń za urzędników i robotników.

R-k Ubezpieczeń od wypadków

obciążany jest za należną od koncernu opłatę za robotników i urzędników.

Przykładowo podajemy niżej księgowanie tych kosztów na ogólnym rachunku świadczeń socjalnych:

R-k Świadczeń Socjalnych

opłacone przez koncern świadczenia na rzecz 1) urzędników ruchu 2) urzędników administracji 3) robotników	przeniesienie świadczeń (co miesiąc) opłaconych za urzędników specjalistów i robotników na r-k produkcji ditto za siły pomocnicze na r-k kosztów pośrednich za urzędników kantorowych na r-k kosztów handlowych lub r-k Strat i Zysków

Gdyby z końcem okresu gospodarczego okazało się, że pensje nie zostały za pewien okres czasu wypłacone, natenczas obciąża się dodatkowo R-k Pensji, uznając jednocześnie Bilans Zamknięcia. Pozycja ta oczywiście znajdzie się w grupie wszystkich zobowiązań koncernu. Niezależnie od tego uwzględnić trzeba również świadczenia socjalne od od tych zaległości, t. zn. obciążyć należy niemi odpowiednie rachunki, względnie rachunek świadczeń socjalnych. Pamiętać jednak należy o tem, że świadczeń tych jednocześnie nie można przenosić na r-k Różnych, bowiem wypłata tych poborów właściwie jeszcze nie nastąpiła. Sumy te oczywiście z początkiem nowego okresu gospodarczego znajdą się wszystkie po stronie Wn R-ku Bilansu Otwarcia, a w następstwie na właściwych swoich rachunkach.

Koszty świadczeń socjalnych, stanowiących jakby dopełnienie kosztów robocizny, można obliczyć w procentach od tych kosztów i zaliczać do kosztów bezpośrednich, ale lepiej obliczać je oddzielnie według sum wypłacanych pracownikom na każdem miejscu pracy.

Koszty niektórych świadczeń dobrowolnych należy rozdzielać według liczby pracowników korzystających z tych świedczeń.

Dalej mamy jeszcze następujące typowe koszty administracyjne:

R-k Porta i telefonów administracji
R-k Przyborów biurowych i druków zużytych przez administrację
R-k Kosztów reprezentacji
R-k Kosztów podróży i djet
R-k Kosztów sądowych i adwokackich
R-k Opłat stemplowych
R-k Podatków państwowych i komunalnych poza podatkiem obrotowym
R-k Ofiar
R-k Kosztów przekazów i inkasa
R-k Odsetek od pożyczek hipotecznych
R-k Kosztów opału i światła
R-k Utrzymania ruchomości administracyjnych
R-k Amortyzacji lokalu zajmowanego przez administrację
R-k Amortyzacji urządzeń i mebli biura administracyjnego
R-k Ubezpieczeń i t. d.

Z kosztów tych wymagają pewnego oświetlenia, jeżeli chodzi o samo księgowanie, następujące rachunki:

R-k opału, światła i siły

pozostałość z poprzedniego okresu 1) węgla 2) koksu 3) drzewa koszty związane z zakupem opału koszt zużycia energji świetlnej i mechanicznej koszt wytworzenia energji przy pomocy własnych maszyn koszty konserwacji tych urządzeń zysk	zwroty dostawcom sprzedaż opału przenoszona na r-k sprzedaży materjałów sprzedaż energji świetlnej przenoszona na r-k sprzedaży energji elektrycznej przeniesienie (co miesiąc) kosztów opału siły i światła na r-k Produkcji r-k kosztów pośrednich r-k kosztów handlowych remanent przenoszony na r-k Bilansu Zamknięcia straty

Jak widzimy z tego przykładu księgowania, wydatki ponoszone na opał, światło i siłę zapisuje się na jednym wspólnym rachunku, a to z tego względu, że wydatki te nie podlegają specjalizacji. Zwrócić jednak trzeba uwagę na to, że w treści zapisu winno być dokładnie wyszczególnione, czy wydatki te poniesione zostały przez zakłady przemysłowe, czy też przez działy administracyjne. Jeżeli chodzi o opał, to dane te uzyskujemy z zapotrzebowań oddziałowych, natomiast gdy chodzi o energję elektryczną, to zużycie jej wskazują nam liczniki zainstalowane w poszczególnych oddziałach. Gdyby natomiast koncern wytwarzał własną energję elektryczną, natenczas otworzyć trzeba dwa rachunki, a mianowicie:

a) R-k Opału

b) R-k Kotłowni, względnie Siły i Światła

przyczem ten ostatni rachunek obciążany byłby w tym wypadku kosztami zużytego opału, amortyzacją kotłów, motorów, piecy, robocizną i nadzorem, remontami i t. p.

Jak zauważyć można, rachunek ten zamykany jest jednocześnie rachunkiem produkcji, rachunkiem kosztów pośrednich oraz rachunkiem kosztów handlowych, względnie rachunkiem Strat i Zysków, a to z tego względu, że w pierwszym wypadku kosztami obciąża się wszystkie wydziały wytwórcze, w drugim wydziały pośrednie, jak magazyny i t. p., w trzecim wypadku natomiast tylko same biura administracyjne.

Zyski, względnie straty, które na rachunku tym powstać mogą wtedy, gdy prowadzona jest odsprzedaż opału lub światła, przenoszone są na rachunek Strat i Zysków.

Koszty napędu, czyli opłata za prąd lub koszty eksploatacji własnej elektrowni rozdziela się w kalkulacji na miejsca pracy według kilowatgodzin zużywanych przeciętnie na danych miejscach

lub według kosztów, które wskazują zainstalowane liczniki. Można jednak również ustalić liczbę kilowatgodzin według zainstalowanego silnika i średniej liczby godzin jego pracy w pewnym okresie i liczbę kilowatgodzin wykazaną przez wspólny licznik podzielić na poszczególne miejsca, proporcjonalnie według tego klucza. Przy napędzie miejsca pracy z ogólnej elektrowni, koszty napędu dzielić należy, według przenoszonej mocy, przez czas i średnią liczbę godzin pracy.

Jeżeli wszystkie stanowiska pracują równomiernie co do czasu, to przy podziale można liczbę godzin pominąć, dzieląc ogólną sumę kosztów napędu proporcjonalnie do mocy napędowej potrzebnej każdemu miejscu.

Koszty oświetlenia przydziela się według spółczynników wyprowadzonych na podstawie siły światła w danym okresie obliczeniowym.

Jeżeli wszystkie miejsca pracy są oświetlone w ciągu jednakowej liczby godzin, to przydział można oprzeć tylko na sile oświetlenia i sumę kosztów podzielić proporcjonalnie do zainstalowanych na danych miejscach lamp, w kilowatach.

Koszty ogrzewania stanowiące sumę kosztów robocizny przy obsłudze oraz koszt zużytych materjałów opałowych dzieli się na miejsca pracy według kubatury i przestrzeni zajętej przez te miejsca. Można przedtem dokonać podziału według budynków i sal, lub powierzchni zainstalowanych grzejników, albo liczby i wielkości pieców.

Koszty konserwacji tych urządzeń, w skład których wchodzą koszty odpowiedniej robocizny i zużytych materjałów, dzieli się na miejsca pracy według kluczy podziału kosztów energji napędowej, kosztów ogrzewania i oświetlenia.

R-k Procentów od pożyczek hipotecznych

opłacone odsetki od pożyczek hipotecznych	przeniesienie odsetek od pożyczek hipotecznych, zaciągniętych na rzecz zakładów, dokonywane co miesiąc na r-k „Innych kosztów bezpośrednich”
	przeniesienie odsetek od pożyczek hipotecznych, zaciągniętych na działy administracyjne, dokonywane z końcem okresu gospodarczego na r-k Strat i Zysków

Pożyczki takie zaciągane są często na cele związane z rozwojem danej instytucji, dlatego też muszą one być długoterminowe, inaczej bowiem nie mogłyby spełnić swego zadania. Oczywiście, że pożyczki te są oprocentowane. Oprocentowanie to stanowi, bądź co bądź, nieraz bardzo poważny nakład, który znaleźć winien swe odbicie w kalkulacji. Dlatego też, biorąc pod uwagę specjalny charakter tych odsetek, otwiera się osobny rachunek, na którym po stronie Wn księgować należy wszystkie zapłacone względnie dłużne odsetki. Odsetki te, jeżeli chodzi o pożyczki zaciągnięte na cele fabryczne, przenosi się z końcem każdego miesiąca na r-k „Innych kosztów bezpośrednich”.

Jeżeli natomiast pożyczkę taką zaciągnięto na cele administracyjne, a więc nie związane z produkcją, wówczas odsetki te przenosi się nie na rachunek „Innych kosztów bezpośrednich”, lecz na rachunek Strat i Zysków.

R-k Ubezpieczeń

opłacone składki na ubezpieczenie a) maszyn i urządzeń b) objektów fabrycznych c) objektów administracyjnych	przeniesienie $^1/_{12}$ części składki ubezpieczeniowej, lub innych kosztów, z tem związanych, od objektów fabrycznych (co miesiąc) na r-k produkcji r-k kosztów pośrednich
koszt utrzymania straży pożarnej	przeniesienie całej składki ubezpieczeniowej dokonywane z końcem okresu gospodarczego na r-k Strat i Zysków jeżeli chodzi o objekty administracyjne
koszty na akcję przeciwpożarową, utrzymywanie hydrantów, nabycie węży itp.	
umorzenie sprzętu pożarniczego	

Księgując wydatki związane z tym rachunkiem należy w treści zapisu dokładnie określić za jakie objekty składkę ubezpieczeniową, względnie inne sumy z ubezpieczeniem związane, zapłacono. Ewentualne zaległości składek ubezpieczeniowych, względnie składki zapłacone zgóry za okres przyszły, uwidacznia się z końcem okresu gospodarczego w r-ku Bilansu Zamknięcia.

Koszty asekuracji budynków dzieli się proporcjonalnie do wartości budynku i zajmowanej przestrzeni. Natomiast koszt ubezpieczenia maszyn i narzędzi dzieli się proporcjonalnie do ich rzeczywistej wartości na każdem miejscu pracy.

Koszty amortyzacji magazynów obliczać należy na jedną godzinę pracy bezpośredniej przy produkcji i koszt ten doliczać do kosztów, jakie wypadają z obliczeń na każdem miejscu bezpośredniem.

R-k Utrzymania ruchomości Administracji

wydatki związane z utrzymaniem ruchomości, należących do administracji	przeniesienie wydatków dokonywane z końcem okresu gospodarczego na r-k Strat i Zysków

Na rachunku tym księguje się, jak to widzimy z powyższego przykładu, wszystkie wydatki poniesione w związku z utrzymaniem ruchomości należących do Administracji, jak np. ruchomości biurowych i t. p., a więc ewent. robociznę, materjały zużyte do napraw i t. d.

Zwrócić jednak należy uwagę na to, że na tym rachunku nie mogą być księgowane wydatki związane z generalnemi remontami, które to nakłady z reguły obciążają rachunek Ruchomości.

Wspomnieć trzeba jeszcze i o tem, że koszty te dzieli się w kalkulacji na miejsca pracy według kluczy, podobnie jak koszty utrzymania personelu administracyjnego.

R-k Amortyzacji budynków administracyjnych

suma odpisów amortyzacyjnych za rok gospodarczy bieżący	przeniesienie odpisów dokonane z końcem okresu gospodarczego na r-k Strat i Zysków

Amortyzacji podlegają, jak wiadomo, budynki, maszyny, inwentarz martwy i t. p. Jeżeli chodzi o objekty administracyjne, to r-k ten obciąża R-k Strat i Zysków, zamyka się go natomiast rachunkiem Bilansu zamknięcia.

Reguła ta dotyczy również rachunku amortyzacji urządzeń i mebli biura administracyjnego.

Odpisy amortyzacyjne budynków dzieli się na wszystkie miejsca pracy, proporcjonalnie do wartości danego budynku i zajmowanej w nim przestrzeni.

Jeżeli chodzi o domy mieszkalne urzędników i robotników, to koszt utrzymania tych domów winien być uważany za zwiększenie kosztu robocizny lub pensji urzędniczych.

Księgowanie pozostałych, wyżej wymienionych, kosztów jest tak nieskomplikowane, że uwagi o nich są zbędne.

Przejdziemy przeto do dalszej zkolei grupy wydatków, a mianowicie do t. zw. wspólnych kosztów wykonania. Wchodzą tu następujące rachunki:

R-k Kosztów utrzymania pojazdów
R-k Kosztów utrzymania torów kolejowych
R-k Kosztów urządzeń transportowych
R-k Utrzymania i naprawy budynków
R-k Utrzymania i naprawy maszyn i narzędzi
R-k Utrzymania placów
R-k Kosztów doświadczeń
R-k Amortyzacji budynków fabrycznych
R-k Amortyzacji maszyn
R-k Amortyzacji urządzeń pomocniczych
R-k Różnych kosztów

Z kategorji tych nakładów omówienia wymagają:

R-k utrzymania pojazdów

wydatki związane z utrzymaniem pojazdów, zarobki furmanów, szoferów i t. p.	przeniesienie kosztów związanych z utrzymaniem pojazdów (co miesiąc) na r-k produkcji, r-k kosztów pośrednich, r-k kosztów handlowych lub strat i zysków
	ewent. wpływy ze sprzedaży zużytych części pojazdów

Jak widzimy, na rachunek produkcji przenoszone są nakłady poniesione na pojazdy pracujące w zakładach przemysłowych, czyli w oddziałach produkcyjnych, natomiast na koszty pośrednie przenoszona jest ta część nakładów, którą poniesiono za część pojazdów związanych pośrednio z produkcją. Nakłady natomiast poniesione na pojazdy, stojące wyłącznie do dyspozycji działu administracyjnego, przenoszone są z końcem okresu gospodarczego na rachunek strat i zysków, względnie co miesiąc na rachunek sprzedaży lub kosztów handlowych.

Koszty robocizny robotników zajętych przy przewożeniu wyrobów zapisuje się na ten oddział, w którym dani robotnicy pracują względnie, w zależności od charakteru organizacji, na oddział do którego lub z którego wyroby zabierają.

Wyjaśnienia powyższe dotyczą również rachunku kosztów urządzeń transportowych, z tem jednak zastrzeżeniem, że gdyby w rachubę wchodzić miały tory kolejowe, to na nakłady związane z ich utrzymaniem otworzyć należy specjalny rachunek, na którym księguje się wydatki według następującego przykładu:

R-k Kosztów utrzymania torów kolejowych

nakłady poniesione na utrzymanie torów kolejowych	koszty obciążające fabrykę, przenoszone co miesiąc na r-k produkcji
ewentualne opłaty kolejowe	koszty administracji przenoszone z końcem okresu gospodarczego na r-k strat i zysków
ewentualne tenuty dzierżawne za tereny przeznaczone na tory kolejowe	ewentualne wpływy z prawa korzystania z torów kolejowych przez firmy sąsiedzkie

Wszystkie koszty konserwacji należy odnosić bezpośrednio na te miejsca pracy, gdzie roboty konserwacyjne przeprowadzono.

R-k Utrzymania i naprawy budynków

nakłady poniesione na utrzymanie budynków	nakłady przenoszone co miesiąc za budynki fabryczne na r-k produkcji, r-k kosztów pośrednich
zarobki stróżów łącznie z naturaljami	za budynki administracyjne z końcem okresu gospodarczego na r-k strat i zysków

(*Ciąg dalszy w n-rze następnym*)

KONJUNKTURA

Słowo bardzo dziś popularne. Pisze się i mówi o konjunkturze, że jest zła, dobra, że się poprawia, to znowu, że ktoś zrobił posunięcie antykonjunkturalne i t. d.

Wiemy, że słowem konjunktura określa się ogół przyczyn wpływających na zmiany w przemyśle i handlu. Jeżeli chodzi o świat pracowniczy, to traci on więcej na złej konjunkturze, niż na dobrej zyskuje.

Przez kilka lat mieliśmy konjunkturę złą. Od roku odczuwa się jak gdyby pewną jej poprawę. Niby rozwidnia się. Pewien rabbi miał powiedzieć: „jeżeli zrobi się tak ciemno, że ciemniej być nie może, to zacznie się rozwidniać”.

Czy świat pracowniczy, wziąwszy ogółem, ma swoją konjunkturę? Oczywiście. Sprawą tą zajmowali się i zajmują uczeni ekonomiści, prowodyrzy związków zawodowych, no i... sądy. Pozwolę i ja sobie coś na ten temat powiedzieć, przedtem jednak chciałbym przytoczyć pewną anegdotę.

Pewna rodzina żydowska składająca się z rodziców, czworga dzieci i z nieodstępnej kozy, gnieździła się w małej izdebce. Ciasno było. Obok stała mała szopa, a w niej koń, wóz i krowa. Też było ciasno. Męczyli się ludzi w tej ciasnocie. Wreszcie Sura traci cierpliwość i biegnie do rabina. Rabbi — woła rozpaczliwie — jesteś mądry, moja rodzina jest duża a izba zbyt ciasna, poradź! Rabbi pomyślał i rzekł: „wprowadź do izby krowę i niech ona tam też mieszka, uczyń to i przyjdź do mnie jutro".

Sura wyszła z lamentem, ale zrobiła, jak rabin kazał. Liczyła na cud. Tym czasem na drugi dzień rabin kazał jej wprowadzić do izby konia, a na trzeci dzień wóz. „Przyjdziesz do mnie za tydzień"— powiedział rabin do Sury.

Przez cały tydzień męczyli się ludzie i zwierzęta w ciasnej izbie. Po tygodniu Sura poleciała do rabina i zaczęła błagać go o litość. Rabin kazał jej wracać zaraz do domu i wyprowadzić z izby krowę, wóz i konia, umieszczając ich po dawnemu w szopie. Po zrobieniu tego stał się cud. Izba przestała być ciasną.

Czy to nie jest swego rodzaju konjunktura? Jest również antykonjunktura. Przykładem jej służy uchwalony w kwietniu r. b. przez Związek Miast Polskich projekt poboru dodatku do podatku dochodowego w kwocie 70 miljonów zł. na inwestycje. Z treści rezolucji Tymczasowej Rady Miejskiej m. W-wy dowiadujemy się, że projekt podpisali jednomyślnie przedstawiciele wszystkich warstw społecznych, a więc przemysłu, handlu, rzemiosła, robotników i pracowników umysłowych. Menerzy trafnie przewidują, że nikt nie będzie pytał pojedyńczo o zdanie ludzi, których mienią się być „przedstawicielami".

W Polsce dzisiejszej mamy dwa rodzaje rodzin: rodziny zwykłe, a więc ojciec, matka, dzieci, czasami i teściowa i rodziny wielkie, jak magistraty, ubezpieczalnie, monopole, związki zawodowe, przedsiębiorstwa użyteczności publicznej, emeryci et tutti-quanti. Rodzina zwykła ogranicza swoje potrzeby do przychodu, rodzina wielka odwrotnie — ustala najpierw swoje potrzeby, a potem szuka pokrycia, które zdobywa przeważnie drogą przemocy.

W podziale dóbr rodziny wielkie uważają siebie za uprzywilejowane i nic nie chcą uronić ze stanu swego posiadania. Żyją kosztem rodzin zwykłych. Przysłowiowy bochenek chleba jest tak dzielony, aby rodziny wielkie były zawsze syte bez względu na to, czy bochenek jest większy czy mniejszy. Na przykładzie wygląda to tak:

Magistraty. Pensje na wszystkich szczeblach są, w porównaniu z pensjami na rynku prywatnym, wysokie. Do tego dochodzą różne świadczenia rozrywkowe, oświatowe, ekonomiczne, kuracyjne i emerytalne, których pracownicy prywatni nie mają. Jeżeli nie starcza, to na inwestycje, a nie na wynagrodzenia.

Ubezpieczalnie. Kto nie pracuje w ubezpieczalni lub nie ma protekcji, z trudnością może liczyć na jej ludzką pomoc. Doświadczyłem tego na sobie. Zdrowie ratuję u lekarzy prywatnych, choć składki na kasę chorych stale ze mnie ściągają. Zresztą postępowanie kas chorych jest tematem specjalnej literatury (m. i. Boy-Żeliński) oraz różnych artykułów publicznych. Ubezpieczalnie ściągają również składki na emerytury. Ale już dziś dużo się pisze o tem, że świadczenia emerytalne będą ulegały dalszym zniżkom, odbiegając coraz więcej od norm, do jakich stosowane są pobierane składki. Ubezpieczalnia ubezpiecza ale sama siebie.

Związki zawodowe przy instytucjach użyteczności publicznej. Na rynku prywatnym idą redukcje za redukcjami tak uposażeniowe, jak i personalne. Ale wspomniane związki murem stoją przy swoich niewspółmiernie wysokich stawkach.

Emeryci. W monopolach i na kolejach państwowych przypada już podobno prawie 1 emeryt na 1 pracownika czynnego. Tworzą się już instytucje t. zw. młodych emerytów. Prof. dr. Jerzy Michalski w swojej pracy „Zagadnienie emerytalne w państwie Polskiem" mówi o emerycie magistrackim liczącym sobie 28 lat. Jest to b. aktor teatralny. Pobiera częściową emeryturę (nie pełna pensja) w kwocie zł. 289,39 miesięcznie. Osobiście znam emeryta magistratu pobierającego od kilku lat 900 zł emerytury miesięcznej. Jest to stosunkowo młody człowiek, zajmował przytem posadę z pensją mies. 300 zł., a żalił się, że go skrzywdzono, bo należy mu się emerytura większa. Mówił jeszcze, że po nim zemerytowano 4-ch kierowników tego samego wydziału.

Oto są zdobycze rodzin wielkich. Przed wojną było inaczej. Młody człowiek miał do wyboru: albo służba państwowa czy magistracka z niższem wynagrodzeniem, aniżeli na rynku prywatnym, ale z godziwie wtedy zasłużoną i wysłużoną emeryturą, lub praca na rynku prywatnym bez emerytury, ale za to z wynagrodzeniem conajmniej 50% wyższem. Dziś jest odwrotnie. Jeżeli pracownik prywatny za daną funkcję pobiera 100 zł. mies., bez świadczeń, bez zabezpieczenia na starość, to w instytucjach monopolowych, państwowych lub samorządowych, pracownik o takich samych kwalifikacjach, wykonywujący czynności jednorodne co do stopnia odpowiedzialności i znajomości rzeczy, pobiera 2 — 3 razy więcej plus różne przywileje, pełne urlopy, etc. I dlatego dzisiejsza młodzież marzy tylko o posadzie w instytucjach państwowych, półpaństwowych i samorządowych.

Jako pracownik prywatny widzę konjunkturę tylko przez pryzmat wyżej przytoczonej anegdotki. Chciałbym być jednak objektywny i zadaję sobie pytanie cobym odpowiedział, gdyby mnie zapytano czy napisałbym taki sam artykuł, gdybym był emerytem państwowym czy samorządowym lub kandydatem na „takowego"?

Nie potrzebuję nikogo przekonywać, że wtedy milczałbym. Wszakże jest jedno ale. To samo, co ja, tylko oczywiście dużo składniej, napisałby ktoś inny, będący w tem położeniu, co ja i mnie podobni dziś.

Sens logiczny? Niesprawiedliwym zawsze będzie ten ojciec, co dzieląc chleb między dwoje swoich dzieci, jednemu powie: naści synku, a przed drugim rozłoży ręce i powie — nie starczyło.

A. Tyszkiewicz

UZNANIE STANOWISKA REWIZORA-BUCHALTERA

Oczywiście, mowa o Ameryce Półn. Z artykułu zamieszczonego w The Journal of Acc. (Febr. 1936) dowiadujemy się, że niektóre spółki akcyjne wprowadzają już do swoich statutów punkt obowiązujący do wyznaczenia rewizora-buchaltera dla badania i zaświadczania bilansów rocznych.

Oto brzmienie p. 8 statutu f-my Southern Natural Gas Company:

„Na każdem walnem zebraniu rocznem akcjonarjuszów, większością głosów posiadaczy akcji A, należy mianować rewizora-buchaltera. W pierwszym roku działalności spółki rewizora-buchaltera angażuje dyrekcja spółki. Rewizor-buchalter musi być członkiem Amerykańskiej Instytucji Rewizorów-Buchalterów (Institute of Accountants) lub gdyby ta przestała istnieć, takiegoż związku sukcesyjnego lub podobnego pod względem powagi organizacji, lub wreszcie udziałowcem organizacji, która jest członkiem instytucji wyż. wymienionej; w każdym razie musi się wykazać wykonaniem rewizji buchalteryjnej conajmniej w 5-ciu spółkach lub organizacjach i to takich, które w tym czasie w bilansach swoich wykazywały wartość aktywów ponad $ 20.000.000 (dwadzieścia mil.)"

„Rewizor - buchalter nie może być zarządcą spółki ani też jej urzędnikiem lub płatnym pracownikiem (z wyjątkiem gdy jest nim w charakterze rewizora). Nie później jak na 30 dni przed terminem każdorocznego walnego zebrania akcjonarjuszów rewizor-buchalter winien przedłożyć sprawozdanie z przeprowadzonej rewizji za rok operacyjny na dzień 31 grudnia, a to tak co do zysku, jak i co do dochodów spółki za czas od jej powstania lub od ostatniego sprawozdania sporządzonego przez tego lub innego rewizora".

„Spółka winna sporządzić odpisy tego sprawozdania dla doręczenia nie później jak na 20 dni przed dniem walnego zebrania wszystkim zarejestrowanym akcjonarjuszom spółki. Dyrekcja spółki winna w swoich wnioskach wskazać nazwisko rewizora-buchaltera obecnego i proponowanego na okres następny; wszakże propozycja ta nie jest dla akcjonarjuszów wiążąca. Odpis tego wniosku dyrekcja spółki prześle obecnemu rewizorowi-buchalterowi jednocześnie z rozesłaniem go akcjonarjuszom. Prawo być wybranym może mieć tylko ten rewizor-buchalter, którego kandydaturę zgłosi akcjonarjusz na 10 dni przed walnem zebraniem akcjonarjuszów".

„Rewizor-buchalter ma być uprawniony do obecności na wszystkich zebraniach akcjonarjuszów oraz do otrzymywania żądanych przezeń wyjaśnień—jednak bez prawa głosowania. Rewizor-buchalter ma dostęp do wszystkich ksiąg, rachunków, kwitów i zapisów spółki i ma prawo żądać od personelu spółki tych wszystkich informacji, jakie uzna za potrzebne do wykonania swoich obowiązków. Rewizor-buchalter sporządza półroczne, kwartalne i inne międzyokresowe sprawozdania wg zarządzeń dyrekcji spółki".

„W razie zawakowania stanowiska rewizora-buchaltera wskutek jego śmierci, rezygnacji i t. p. dyrekcja spółki może przyjąć nowego rewizora-buchaltera w każdym czasie z wyjątkiem okresu między pierwszym i ostatecznym terminem walnego zebrania akcjonarjuszów lub zebrania nadzwyczajnego, zwołanego w celu usunięcia rewizora-buchaltera czy też wybrania nowego. Rewizor-buchalter może być odwołany i nowy może być wybrany na wakujące miejsce na każdem specjalnem zebraniu akcjonarjuszów, jeżeli porządek dzienny takiego zebrania to przewiduje, uchwałą akcjonarjuszów klasy A spółki. Kopja tej uchwały winna być doręczona rewizorowi-buchalterowi urzędującemu".

„Rewizor-buchalter ma otrzymać wynagrodzenie za wszystkie usługi wykonane dla spółki przyczem wysokość wynagrodzenia ustala od czasu do czasu dyrekcja spółki, opierając się na limitum uchwalonem przez akcjonarjuszów".

W komentarzu do przytoczonego, powyższego punktu statutu redakcja wspomnianego pisma wyraża zadowolenie z takiego stanu rzeczy t. j. z bezpośredniej zależności rewizora-buchaltera od akcjonarjuszów. Choć wiadomo jest, że przedsiębiorstwo stanowi własność akcjonarjuszów, a dyrekcja i personel są jego pracownikami, ale wiadomo jest również, że często wskutek obojętności akcjonarjuszów, dyrektorzy niekiedy owładną interesem i rządzą nim w sposób absolutny i dyktatorski. Następstwem takiego stanu rzeczy jest, że wielu rewizorów-buchalterów angażowanych jest przez dyrekcję li-tylko dla zadośćuczynienia wymogom formalnym względem akcjonarjuszów. Na tem cierpiała tylko rzetelność wykonania czynności przez rewizora-buchaltera.

A. Tyszkiewicz

PRENUMERATA „Buchaltera Polskiego" wynosi (z przesyłką pocztową lub odnoszeniem do domów w Warszawie) kwartalnie zł 4.50, półrocznie zł 8.20, rocznie zł 16. Członkowie Polskiego Zw. Buchalterów-Rzeczoznawców, Buch.-Bilansistów i Ich Pomocników otrzymują pismo bezpłatnie.

CENA OGŁOSZEŃ: połowa strony tytułowej zł 300.—

	przed tekstem	za tekstem	w treści redakcyjnej
cała strona	zł 280.—	zł 200.—	zł 350.—
1/2 „	150.—	110.—	180.—
1/4 „	80.—	80.—	100.—
1/8 „	45.—	35.—	60.—

WPŁATY dla „Buchaltera Polskiego" należy uskuteczniać na konto w P. K. O. Nr. 18686 — Polski Związek Buchalterów-Rzeczoznawców, Buchalterów-Bilansistów i Ich Pomocników — Warszawa.

Adres Redakcji i Administracji: Warszawa I, Nowogrodzka 20, tel. 8-41-05.

Redaktor i wydawca: *ANTONI JULJAN SZYLLER.*

Druk. Matematyczna, H. Zajączkowski, Warszawa, Miedziana 3., tel. 295-55